

LE CADRE CONCEPTUEL DE L'INFORMATION FINANCIERE DES ENTITES DU SECTEUR PUBLIC

Préambule

Le cadre conceptuel de l'information financière des entités du secteur public est constitué d'un ensemble structuré d'objectifs et de concepts fondamentaux inter-reliés permettant de mettre en place des normes comptables cohérentes pour le secteur public.

Le cadre conceptuel établit et explicite les concepts à mettre en œuvre pour l'élaboration des normes des comptes publics. Il énonce les objectifs de l'information financière et les principes qui constituent les fondements conceptuels de l'information financière. Ces fondements orientent le traitement comptable à préconiser pour les différentes transactions et effets des événements liés à l'activité des entités du secteur public et ce, dans le but de les enregistrer, les évaluer et les présenter dans les états financiers à usage général.

Dans l'objectif d'assurer l'homogénéité et la cohérence des normes des comptes publics, un cadre conceptuel commun est établi pour les entités du secteur public à savoir l'Etat, les collectivités locales et les établissements publics soumis au code de la comptabilité publique et tout autre organisme faisant partie de son champ d'application.

Les concepts énoncés par le cadre conceptuel sous-tendent l'information financière divulguée dans les états financiers à usage général issue de la comptabilité générale établie sur la base du principe de la constatation des droits et des obligations.

Cette information financière s'écarte dans certains cas de l'information budgétaire fondée sur le principe d'encaissement-décaissement. Un rapprochement entre ces deux types d'information est nécessaire dans la mesure où certaines opérations transcrites dans la comptabilité générale n'ont pas d'incidence budgétaire et réciproquement.

Le cadre conceptuel met en exergue les spécificités des entités du secteur public qui ont une incidence sur les règles de comptabilisation et de présentation de l'information financière à usage général. Ces spécificités découlent du rôle des entités du secteur public ainsi que du cadre juridique et institutionnel qui encadre leurs modes opératoires.

Le cadre conceptuel trouve son fondement dans la Constitution Tunisienne ainsi que l'ensemble des textes juridiques régissant les finances publiques.

Le cadre conceptuel de l'information financière des entités du secteur public comporte six parties :

- le cadre conceptuel : rôle et champ d'application,
- les spécificités des entités du secteur public,
- les utilisateurs et objectifs de l'information financière à usage général,
- les concepts fondamentaux,
- les éléments des états financiers : définitions et règles de prise en compte, et
- les éléments des états financiers : règles d'évaluation.

LE CADRE CONCEPTUEL : ROLE ET CHAMP D'APPLICATION

Rôle et objectifs du cadre conceptuel

1. Le cadre conceptuel de l'information financière des entités du secteur public constitue la référence théorique qui sert de support et de guide à l'élaboration des normes des comptes publics. Il est composé d'un ensemble de concepts fondamentaux et d'objectifs, qui entretiennent entre eux, des liens de cohérence et de complémentarité.

2. Le cadre conceptuel sert à aider :

(a) les structures du conseil national des normes des comptes publics à :

- élaborer des normes comptables cohérentes pour les entités du secteur public assujetties à la tenue d'une comptabilité publique en vertu de la législation en vigueur ; et

- veiller à l'harmonisation entre la législation comptable en vigueur, les normes des comptes publics et les avis d'interprétation.

(b) les préparateurs des états financiers à usage général à appliquer les normes des comptes publics et leur fournir des lignes directrices pour émettre un jugement professionnel sur des sujets ou des problématiques n'ayant pas été traités par les normes des comptes publics ou ayant soulevé des divergences d'appréhension ;

(c) les auditeurs à exprimer une opinion sur le degré de conformité des états financiers avec les normes des comptes publics ;

(d) les utilisateurs des états financiers à exploiter l'information financière présentée dans les états financiers à usage général préparés selon les normes des comptes publics.

Champ d'application

3. Le cadre conceptuel traite de l'information financière à usage général des entités du secteur public à l'exception des entreprises et établissements publics assujettis au système comptable des entreprises et tout autre organisme soumis en vertu de la législation en vigueur à la tenue d'une comptabilité conformément à ce même système.

Ainsi, les entités du secteur public au sens du présent cadre conceptuel regroupent l'Etat, les collectivités locales et les établissements publics soumis au code de la comptabilité publique ainsi que tout autre organisme assujetti à la tenue d'une comptabilité publique en vertu de la législation en vigueur.

4. Le cadre conceptuel de l'information financière des entités du secteur public traite des concepts applicables à l'information financière à usage général établie sur la base de la comptabilité d'exercice et qui répond aux besoins de tous les utilisateurs potentiels des états financiers de ces entités.

SPECIFICITES DES ENTITES DU SECTEUR PUBLIC

5. Les spécificités des entités du secteur public sont issues des caractéristiques essentielles de l'environnement dans lequel ces entités exercent leurs activités. Ces caractéristiques peuvent avoir des incidences sur leurs opérations financières et par conséquent sur la comptabilité ou sur l'information financière divulguée.

Une caractéristique donne lieu à des exigences spécifiques en matière de comptabilité ou d'information financière, et ce pour répondre aux besoins des utilisateurs. A cet égard, les normes des comptes publics peuvent s'écarter des normes comptables du secteur privé.

6. La nature et la qualité de l'information financière présentée dans les états financiers sont déterminées en fonction des besoins des utilisateurs et des attributs de l'information financière qui font en sorte que cette information financière soit utile pour les utilisateurs.

7. Les spécificités des entités du secteur public sont essentiellement les suivantes :

- rôle des entités du secteur public,
- caractère obligatoire et unilatéral des actes des entités du secteur public,
- reddition de comptes,
- performance publique,
- importance du budget,
- nature des ressources, et
- opérations sans contrepartie directe.

Rôle des entités du secteur public

8. Les entités du secteur public n'ont pas pour raison d'être de générer un rendement d'un capital investi, mais plutôt de fournir continuellement des services publics de façon efficace et efficiente tout en garantissant l'égalité d'accès à ces services.

9. Les principaux objectifs de ces entités sont:

- (a) la mise en œuvre de politiques publiques ;
- (b) la prestation de services; et
- (c) la réaffectation des ressources.

10. Les entités du secteur public fournissent des services que ne pourraient fournir généralement les entités du secteur privé en termes de volume, de qualité et de prix considérés comme étant appropriés aux politiques publiques notamment le maintien de l'ordre public, les services locaux de proximité.

11. La réaffectation des ressources dépend des objectifs des politiques publiques poursuivis, notamment la stimulation de l'économie, l'aide sociale et la péréquation. La réaffectation des ressources s'inscrit principalement dans le cadre de la mise en œuvre des politiques publiques, et ce à travers l'activité de prestation de services.

12. A cet effet, les entités du secteur public disposent de droits et pouvoirs et assument des responsabilités leur permettant d'agir, dans le cadre de compétences définies par le pouvoir souverain. Ces droits, pouvoirs et responsabilités ont, par conséquent, une incidence sur la nature des actes de ces entités, leur organisation, leur gestion budgétaire et l'obligation de rendre compte qui leur incombe.

Caractère obligatoire et unilatéral des actes des entités du secteur public

13. Pour mener à bien son action, l'entité du secteur public est dotée de deux dispositifs à savoir l'acte administratif et le contrat. Toutefois, l'acte administratif est le procédé qui caractérise l'action de l'entité du secteur public.

14. L'acte administratif est qualifié d'unilatéral car il ne requiert pas le consentement des administrés, contrairement à un contrat qui repose sur l'accord des deux parties.

15. L'acte administratif est qualifié d'obligatoire car il est appliqué par les administrés qu'il s'agisse de décisions réglementaires ou d'actes individuels. L'acte administratif est doté d'une présomption de légalité du fait qu'il est réputé régulier tant qu'un jugement contraire n'a pas été prononcé. La saisine du juge ne suspend pas l'exécution de l'acte administratif.

16. Ainsi, les entités du secteur public peuvent dans le cadre de leurs prérogatives prévues par la loi :

- (a) lever les impôts ;
- (b) imposer des sanctions et des amendes ;
- (c) délivrer des permis et des licences ; et
- (d) établir des lois et règlements.

17. Les actes administratifs constituent une spécificité à prendre en considération lors de la détermination des règles de prise en compte, d'évaluation et de présentation de certaines opérations et autres événements découlant de l'activité de l'entité et leurs effets.

Reddition des comptes

18. La reddition des comptes désigne l'obligation pesant sur l'entité du secteur public de rendre compte de l'exercice de ses responsabilités. Elle suppose l'existence d'au moins deux parties, une partie qui attribue les responsabilités et une autre partie qui s'engage à rendre compte sur la façon selon laquelle elle les a assumées.

19. Dans son acception traditionnelle, la reddition des comptes consiste à faire rapport des ressources employées dans le but de juger le respect des règles et des procédures en vigueur. Néanmoins, dans le cadre de la gestion par objectifs, la reddition des comptes porte également sur la performance des programmes et des activités entreprises par les responsables (gestionnaires) qui doivent informer sur l'efficacité et l'efficacité de leur gestion.

20. C'est ainsi que la divulgation de l'information financière s'inscrit dans le cadre du respect de l'obligation de rendre compte qui incombe aux entités du secteur public, et ce en garantissant la transparence et la fidélité dans la présentation des activités, des politiques et des résultats. Des états financiers de qualité renforcent la transparence financière et l'évaluation de la performance des entités du secteur public.

Performance publique

21. Le principal objectif d'une entité du secteur public est d'assurer les services publics au profit des citoyens. A cet égard, l'appréciation de la performance publique s'opère principalement à travers l'analyse de l'efficacité, l'efficacité et la qualité de ces services.

22. La performance publique peut être évaluée par des indicateurs de mesure quantitatifs qui renseignent de manière pertinente sur la réalisation des objectifs de prestation de services publics tels que le coût du service et le rapport entre les prestations de service réalisées et les ressources utilisées par l'entité. Dans ce cadre, l'appréciation de la performance financière à travers les états financiers de l'entité du secteur public constitue une composante essentielle du système d'évaluation de la performance publique. C'est ainsi que l'évaluation de la performance financière doit être appréciée dans le contexte de la réalisation des objectifs de performance des services publics.

23. Par ailleurs, des indicateurs qualitatifs permettent l'évaluation de la performance des activités de prestation de services de l'entité tels que la qualité du service rendu.

Importance du budget

24. Le budget autorise l'ensemble des ressources de l'entité du secteur public et de ses dépenses et prévoit l'équilibre financier qui en résulte. Il est soumis au vote de l'assemblée des représentants du peuple ou un autre organe de délibération.

25. Les débats d'approbation du budget ainsi que ceux relatifs à l'examen de son exécution ne portent plus uniquement sur les crédits et leurs justifications mais s'étendent aussi aux stratégies et aux objectifs des politiques publiques ainsi qu'aux actions concourant à leur réalisation.

26. Des états financiers de qualité éclairent les différents organes de délibération sur les moyens alloués aux politiques publiques et leurs utilisations pour la réalisation des objectifs, ce qui favorise la prise de décisions adéquates pour les budgets subséquents à travers l'amélioration des prévisions budgétaires grâce notamment à une meilleure connaissance de l'état des immobilisations (renouvellement, gros entretien,...) et des charges à payer. C'est ainsi qu'une information financière qui enrichie l'information budgétaire permet aux utilisateurs d'évaluer dans quelle mesure une entité du secteur public a atteint ses objectifs financiers.

Nature des ressources

27. Les ressources des entités du secteur public ne sont pas exploitées en vue de réaliser des bénéfices, mais elles sont plutôt détenues à des fins de prestation de services. Elles présentent certaines spécificités et comprennent notamment :

- (a) les ressources du patrimoine historique et culturel;
- (b) les systèmes d'infrastructures complexes;
- (c) les ressources incorporelles (par exemple les droits aériens et les droits maritimes);
- (d) les ressources en cofinancement et les ressources en co-gestion (Partenariat Public-Privé) ; et
- (e) les ressources du patrimoine à caractère inaliénable.

28. Les états financiers à usage général doivent présenter des informations sur les spécificités des ressources de l'entité du secteur public, les droits y afférents et leurs variations au cours de la période comptable.

Opérations sans contrepartie directe

29. Les opérations sans contrepartie directe constituent des opérations propres aux entités du secteur public. Ces opérations naissent de certains droits et pouvoirs des entités du secteur public et ne donnent pas lieu à la réception ou la remise d'une contrepartie de valeur équivalente.

30. Ces opérations présentent plusieurs spécificités quant à la détermination de la date de leur survenance ainsi qu'aux règles de leur prise en compte et de leur évaluation.

UTILISATEURS ET OBJECTIFS DE L'INFORMATION FINANCIERE A USAGE GENERAL

Utilisateurs de l'information financière et leurs besoins

31. L'information financière, au sens de ce cadre conceptuel, est l'information divulguée dans les états financiers à usage général. Ces derniers doivent être accessibles aux différents utilisateurs, étant donné qu'ils représentent un moyen de communication des données nécessaires pour satisfaire aux besoins des utilisateurs.

32. Les utilisateurs des états financiers à usage général d'une entité du secteur public sont notamment:

- les citoyens et leurs représentants élus,
- les usagers des services publics,
- les contribuables,
- les contributeurs volontaires,
- les contractants des entités du secteur public,
- les organes de contrôle,
- les bailleurs de fonds,
- les décideurs et les gestionnaires,
- les producteurs de la comptabilité nationale,
- la société civile, les partenaires sociaux et les médias.

33. Les entités du secteur public sont tenues de rendre compte de l'utilisation des ressources collectées auprès des citoyens, des contribuables et des contributeurs volontaires. A cet effet, les états financiers à usage général sont destinés à répondre aux besoins de ces utilisateurs en fournissant des informations financières sur la gestion des ressources pour assurer des services publics et la capacité des entités à les assurer pour les périodes à venir.

34. Les représentants élus utilisent les états financiers à usage général des entités du secteur public afin d'apprécier la gestion des deniers publics et appuyer la prise de décision dans l'intérêt de leur électeur, et ce à travers notamment :

- (a) l'évaluation de la situation financière actuelle et future;
- (b) l'appréciation de la performance financière ; et
- (c) l'appréciation du coût des politiques publiques.

35. Les bailleurs de fonds s'appuient sur les états financiers à usage général des entités du secteur public pour apprécier la capacité de ces entités de générer des flux de trésorerie et d'honorer leurs engagements financiers.

36. L'information financière divulguée par les états financiers à usage général fournit des éclaircissements aux gestionnaires et aux décideurs pour la prise de décision. A titre d'exemple, en rattachant les charges à la période comptable concernée, les états financiers à usage général donnent une meilleure connaissance du coût des services fournis, de leur efficience et de leur efficacité. Ils fournissent également une information sur les ressources disponibles pour assurer les prestations de service futures et les engagements à honorer.

Objectifs de l'information financière à usage général

37. L'information financière à usage général sert à :

- (a) apprécier la reddition de comptes; et
- (b) favoriser la prise de décision.

38. L'information financière contribue également à l'évaluation de la performance financière des entités du secteur public et de la transparence de leur gestion financière.

39. Les informations fournies par les états financiers à usage général permettent aux utilisateurs d'identifier les ressources mises à la disposition de l'entité du secteur public et les droits y afférents à la date de clôture. Ces informations permettent de renseigner notamment sur les points suivants :

- (a) l'entité a assumé sa responsabilité en matière de gestion des ressources;
- (b) les ressources sont disponibles pour assurer les activités futures; et
- (c) les flux de trésorerie futurs permettant à l'entité d'honorer ses engagements.

40. Les informations sur la situation financière et la performance financière des entités du secteur public permettent d'apprécier notamment si :

- (a) l'entité a acquis ses ressources dans des conditions économiques avantageuses et les a utilisées de manière efficiente et efficace pour ses prestations de services ; et
- (b) les coûts des prestations de services sont couverts par des ressources propres ou par le recours à un endettement additionnel.

41. L'information sur les flux de trésorerie d'une entité du secteur public aide particulièrement à évaluer sa liquidité et sa solvabilité. Elle renseigne sur les sources de fonds obtenus ainsi que sur la manière avec laquelle ces fonds ont été utilisés.

CONCEPTS FONDAMENTAUX

Comptabilité d'exercice

42. Les états financiers à usage général des entités du secteur public sont préparés sur la base de la comptabilité d'exercice. Ce concept implique que les effets des transactions et autres événements sont comptabilisés quand ces transactions ou événements se produisent indépendamment de la date de leurs encaissements ou décaissements.

Continuité de l'activité

43. Les états financiers à usage général des entités du secteur public sont préparés selon l'hypothèse de continuité de l'activité. Selon cette hypothèse, les fonctions et les missions des entités du secteur public sont réalisées dans une optique de pérennité de l'activité publique, indépendamment de la continuité d'existence de l'entité elle-même. En ce sens, dans le cadre de la reconfiguration ou de la réorganisation des compétences, des entités du secteur public peuvent être liquidées, fusionnées ou absorbées par d'autres entités du secteur public. Les missions ainsi que les droits et obligations de l'entité disparue perdurent et sont repris par une autre entité du secteur public.

44. Lorsque l'hypothèse de continuité de l'activité n'est pas vérifiée, les états financiers doivent être préparés sur des bases différentes. Ce changement ainsi que les bases sur lesquelles les états financiers ont été établis doivent être indiqués.

Caractéristiques qualitatives et contraintes liées à l'information financière

45. Les caractéristiques qualitatives sont les attributs que doit revêtir l'information financière contenue dans les états financiers et qui favorisent l'atteinte des objectifs de l'information financière. Les caractéristiques qualitatives regroupent la pertinence, l'image fidèle, la comparabilité, l'intelligibilité et la vérifiabilité.

46. La pertinence de l'information financière et l'image fidèle constituent les caractéristiques qualitatives essentielles, alors que la comparabilité, l'intelligibilité et la vérifiabilité représentent des caractéristiques qualitatives auxiliaires qui renforcent l'utilité d'une information pertinente et fidèle.

47. Les informations financières présentées dans les états financiers à usage général sont soumises à des contraintes générales qui sont l'importance relative, le rapport avantage-coût, l'équilibre entre les caractéristiques qualitatives ainsi que la confidentialité.

Caractéristiques qualitatives

(a) Pertinence

48. L'information financière est pertinente lorsqu'elle est utile à la prise de décision en aidant à évaluer les effets des événements passés et présents, à prédire le futur et à confirmer ou à corriger des évaluations antérieures. L'information financière est pertinente lorsqu'elle a une valeur de confirmation, une valeur prédictive ou les deux à la fois. La pertinence requiert une divulgation de l'information financière en temps opportun.

49. Une information financière a une valeur de confirmation lorsqu'elle permet de confirmer des attentes passées ou actuelles basées sur des évaluations antérieures ou de les corriger ou de les modifier.

50. Une information a une valeur de prédiction lorsqu'elle permet ou aide les utilisateurs à faire des prédictions sur des événements futurs susceptibles d'influencer leurs décisions.

51. Une information financière est divulguée en temps opportun lorsqu'elle est accessible au moment où elle est encore susceptible d'influencer les décisions des utilisateurs et est encore utile pour la reddition de comptes.

(b) Image fidèle

52. Pour être utile, l'information financière doit donner une image fidèle des événements et des transactions économiques qu'elle vise à représenter. Pour présenter une image fidèle de ces événements et transactions, une information doit être neutre, fiable et exhaustive. L'information financière doit aussi représenter la substance économique de l'événement ou de la transaction qui peut ne pas correspondre à sa forme juridique.

53. La neutralité est l'absence de parti pris visant à amener les utilisateurs à prendre des décisions, telles que l'atteinte d'un résultat prédéterminé ou l'incitation à un comportement particulier, qui seraient influencées par la façon dont l'information est évaluée et / ou présentée.

54. L'information financière possède la qualité de fiabilité quand elle est exempte d'erreurs et de biais significatifs et qu'elle permet aux utilisateurs de s'y fier comme une information fidèle.

55. L'information financière est exhaustive lorsqu'elle comprend tous les renseignements nécessaires pour donner une image fidèle des événements économiques qu'elle vise à représenter. En pratique l'exhaustivité absolue peut ne pas être atteinte, compte tenu des différentes contraintes. L'exhaustivité atteignable constitue alors une composante essentielle de l'image fidèle.

(c) Comparabilité

56. La comparabilité est la qualité qui permet aux utilisateurs de relever les similitudes et les différences de deux séries d'événements économiques ou de deux entités du secteur public appartenant au même contexte socio-économique. La permanence des méthodes constitue un moyen pour garantir la comparabilité de l'information. En cas de révision des règles et méthodes comptables, il est nécessaire de fournir les informations supplémentaires ou les explications nécessaires, afin de rendre l'information comparable.

(d) Intelligibilité

57. L'intelligibilité est la qualité de l'information qui permet aux utilisateurs, qui ont une connaissance raisonnable des activités de l'entité du secteur public et de son environnement et qui étudient l'information financière d'une façon diligente, d'en comprendre la signification. L'intelligibilité s'accroît lorsque l'information est définie, classée et présentée de façon claire et concise. L'information financière divulguée dans les états financiers doit présenter tous les événements économiques et leurs effets même s'ils sont complexes et difficiles à comprendre. Dans ce cadre, tous les efforts doivent être mis en œuvre pour assurer l'intelligibilité de l'information par la plupart des utilisateurs.

(e) Vérifiabilité

58. La vérifiabilité est la qualité qui aide à fournir aux utilisateurs l'assurance que l'information financière donne une image fidèle des événements économiques qu'elle est censée représenter. Une information est vérifiable si elle est documentée par des pièces justificatives externes ou internes ayant une force probante. La vérifiabilité suppose que différents utilisateurs bien informés et indépendants aboutiraient à un même consensus général sur l'un des aspects suivants :

- que l'information décrit sans erreur ou biais significatif les événements économiques qu'elle est censée représenter ;
- qu'une méthode de comptabilisation, d'évaluation ou de présentation appropriée a été appliquée sans erreur, biais ou parti pris significatif.

Contraintes liées à l'information financière

(a) Importance relative

59. Une information revêt un caractère significatif lorsque son omission ou son inexactitude peut influencer les décisions des utilisateurs. A cet effet, les états financiers à usage général doivent comprendre toutes les informations qui sont significatives. L'importance relative dépend de la nature et du montant de l'élément concerné qui sont appréciés dans les circonstances de son omission ou de son inexactitude.

60. L'importance relative interagit avec les caractéristiques qualitatives, en particulier la pertinence et l'image fidèle. Par conséquent, il convient d'examiner si l'importance relative de l'omission ou de l'inexactitude peut remettre en cause non seulement la pertinence et l'image fidèle d'une information mais également son intelligibilité, sa comparabilité et sa vérifiabilité. L'importance relative est donc une contrainte générale pesant sur l'information à inclure dans les états financiers.

(b) Rapport avantages/coûts

61. La production de l'information financière entraîne des coûts de collecte, de traitement et de vérification. Les avantages de l'information financière devraient justifier les coûts associés à sa production et sa présentation.

62. L'application de la contrainte « avantages-coûts » amène à évaluer s'il est probable que les avantages de l'information financière justifieront les coûts entraînés par sa production. Lors de cette évaluation, il y a lieu de juger si une ou plusieurs caractéristiques qualitatives pourraient être sacrifiées dans une certaine mesure pour réduire les coûts.

(c) Equilibre entre les caractéristiques qualitatives

63. Chaque caractéristique qualitative est un élément indispensable et indissociable des autres caractéristiques qualitatives. Toutefois, dans la pratique, il n'est peut-être pas possible d'atteindre simultanément toutes les caractéristiques qualitatives. Ainsi, un équilibre ou un arbitrage entre certaines d'entre elles est parfois nécessaire. La recherche de cet équilibre ou arbitrage constitue une affaire de jugement professionnel.

(d) Confidentialité

64. L'information financière des entités du secteur public est considérée non confidentielle sauf celle relative à certaines opérations reconnues confidentielles en vertu de la loi, à l'instar de la sécurité et de la défense nationale.

Principes comptables

65. L'élaboration des états financiers à usage général des entités du secteur public repose sur le respect d'un ensemble de principes, constituant des règles concrètes qui guident la pratique comptable. Ces principes sont en conformité avec les objectifs de l'information financière et ses caractéristiques qualitatives.

(a) L'entité comptable

66. Chaque entité du secteur public représente une entité comptable. Une entité comptable est une entité autonome, dotée de droits et d'obligations propres et identifiables, qui produit ses propres états financiers selon des normes comptables qui lui sont applicables.

(b) L'unité monétaire

67. La monnaie est l'unité de mesure commune à tous les événements économiques. Elle fournit une base objective, simple et compréhensible pour décrire l'effet des différentes transactions et événements économiques dans les états financiers de l'entité du secteur public. A cet effet, les états financiers à usage général sont établis et présentés en dinar tunisien.

68. Les informations non quantifiables monétairement et exprimées dans d'autres unités de mesure peuvent être divulguées dans les notes.

(c) L'indépendance des périodes comptables

69. Les états financiers fournissent des informations financières relatives à un intervalle temporaire précis et régulier appelé « période comptable ». Chaque période comptable couvre une durée de douze mois qui s'étend du 1^{er} janvier jusqu'au 31 décembre. Il en découle que les charges et les produits doivent être rattachés à la période comptable qui les concerne.

(d) La permanence des méthodes

70. La permanence des méthodes exige l'utilisation par l'entité du secteur public des mêmes méthodes et procédés comptables d'une période à une autre.

71. Dans certains cas, les méthodes comptables adoptées par une entité du secteur public doivent être révisées afin de mieux représenter une transaction ou un événement donné.

(e) La prudence

72. La prudence est la prise en compte d'un certain degré de précaution dans l'exercice des jugements nécessaires pour préparer les estimations dans des conditions d'incertitude, de sorte que les actifs ou les produits ne soient pas surévalués et que les passifs ou les charges ne soient pas sous-évalués.

73. Cependant l'exercice de la prudence ne doit pas permettre la constitution de provisions excessives, la sous-évaluation délibérée des actifs ou des produits ou encore la surévaluation délibérée des passifs ou des charges.

(f) La prééminence du fond sur la forme

74. L'information doit présenter une image fidèle des transactions et événements qu'elle vise à représenter. Ainsi, il est nécessaire que ces événements et transactions soient comptabilisés et présentés conformément à leur substance fondée sur la réalité économique et non seulement selon leur forme juridique. La substance des transactions ou événements économiques n'est pas toujours cohérente avec leur forme juridique.

(g) La non compensation

75. Aucune compensation ne doit être opérée entre les actifs et les passifs ou entre les charges et les produits, sauf si cette compensation est imposée ou autorisée par une norme des comptes publics.

**ELEMENTS DES ETATS FINANCIERS :
DEFINITIONS ET REGLES DE PRISE EN
COMPTE**

**Les états financiers à usage général des entités
du secteur public**

76. Le cadre conceptuel traite des états financiers à usage général des entités du secteur public qui constituent un tout indissociable. Les états financiers reflètent les incidences financières des transactions et autres événements en les regroupant en catégories présentant des caractéristiques économiques communes. Ces catégories constituent les éléments des états financiers.

77. Les états financiers des entités du secteur public comprennent :

- (a) le bilan ;
- (b) l'état de la performance financière ;
- (c) l'état des flux de trésorerie ;
- (d) l'état des variations de la situation nette ;
- (e) l'état de rapprochement entre le solde budgétaire et le solde comptable ; et
- (f) les notes.

Définitions des éléments des états financiers

(a) Actif

78. Un actif est une ressource actuellement contrôlée par l'entité du secteur public à la suite d'un événement passé.

79. Une ressource est un élément qui a la capacité de fournir un potentiel de service ou de générer des avantages économiques. Le potentiel de service ou la capacité de générer des avantages économiques peuvent résulter directement de la ressource elle-même ou des droits de son utilisation.

80. Le potentiel de service est la capacité de fournir des biens et services qui contribuent à la réalisation des objectifs de l'entité du secteur public.

81. Les avantages économiques sont généralement les entrées de trésorerie ou équivalent de trésorerie ou les réductions de sorties de trésorerie.

82. Pour la prise en compte d'une ressource dans ses états financiers à usage général, l'entité du secteur public doit avoir le contrôle de cette ressource. Pour évaluer l'existence du contrôle de la ressource, l'entité doit se baser sur la réalité économique plutôt que sur la forme juridique. Ainsi, le contrôle est la capacité de l'entité d'exploiter la ressource et d'assumer les risques afférents à son exploitation, afin de tirer profit de ses avantages économiques futurs ou de son potentiel de service.

83. Une entité du secteur public doit évaluer si elle contrôle actuellement la ressource, et ce en se basant sur l'analyse des indicateurs de contrôle ci-après :

- la propriété juridique à condition que les avantages économiques futurs ou le potentiel de service associés à la ressource iront à l'entité,

- l'accès à la ressource ou la possibilité d'y restreindre ou d'y refuser l'accès,

- l'existence de moyens permettant de s'assurer que la ressource est utilisée pour atteindre les objectifs de l'entité, et

- l'existence de droit exécutoire à bénéficier du potentiel de service ou des avantages économiques futurs de la ressource.

84. Ces indicateurs non exhaustifs et non cumulatifs ne représentent pas des déterminants concluants de l'existence d'un contrôle. En revanche, leur identification et leur analyse peuvent conduire à la déduction de l'existence ou non d'un contrôle de la ressource.

(b) Passif

85. Un passif est une obligation actuelle pour une sortie de ressources résultant d'un événement passé.

86. Une obligation actuelle est une obligation juridiquement contraignante qu'une entité du secteur public a peu ou pas d'alternative réaliste à éviter.

87. Un passif doit impliquer une sortie de ressources de l'entité du secteur public au profit d'une partie externe, pour qu'il soit réglé.

(c) Situation Nette

88. La situation nette est la différence entre les actifs de l'entité du secteur public et ses passifs. La situation nette peut être positive ou négative.

(d) Produit

89. Un produit est une augmentation d'actif ou une diminution de passif survenue durant la période comptable, autre qu'une augmentation de la situation nette.

(e) Charge

90. Une charge est une diminution d'actif ou une augmentation de passif survenue durant la période comptable, autre qu'une diminution de la situation nette.

(f) Solde de la période

91. Le solde de la période comptable est la différence entre les produits et les charges présentés dans l'état de la performance financière.

Règles de prise en compte des éléments des états financiers

(a) Actif

92. Un actif est pris en compte au bilan de l'entité du secteur public lorsque les conditions suivantes sont remplies :

- il est contrôlé par l'entité, et
- sa valeur peut être évaluée de manière fiable.

(b) Passif

93. Un passif est pris en compte au bilan de l'entité du secteur public lorsque les conditions suivantes sont remplies :

- il est probable que l'extinction de l'obligation qu'il en résulte provoquera une sortie de ressources pour l'entité, et

- le montant de cette obligation peut être évalué de manière fiable.

(c) Produit

94. Un produit est pris en compte dans l'état de la performance financière de l'entité du secteur public lorsque :

- un accroissement d'avantages économiques futurs ou du potentiel de service lié à une augmentation des actifs ou à une diminution des passifs s'est produit, et

- il peut être évalué de manière fiable.

(d) Charge

95. Une charge est prise en compte dans l'état de la performance financière de l'entité du secteur public lorsque :

- une diminution d'avantages économiques futurs ou du potentiel de service, liée à une diminution des actifs ou à une augmentation des passifs, s'est produite, et

- elle peut être évaluée de manière fiable.

Décomptabilisation

96. La décomptabilisation est la suppression d'un élément précédemment inscrit dans les états financiers de l'entité du secteur public, et ce lorsqu'il cesse de répondre à l'un des critères de prise en compte.

ELEMENTS DES ETATS FINANCIERS : BASES D'EVALUATION

97. L'évaluation consiste à déterminer la valeur monétaire à laquelle un élément est initialement pris en compte et celle à laquelle il est présenté à chaque date de clôture dans les états financiers à usage général d'une entité du secteur public.

98. Les méthodes d'évaluation permettent de mesurer les valeurs d'entrée et les valeurs ultérieures des éléments des états financiers. Ces méthodes d'évaluation doivent répondre aux objectifs de l'information financière et de satisfaire aux caractéristiques qualitatives.

99. Le choix d'une méthode d'évaluation s'appuie sur l'analyse de la qualité de l'information divulguée dans les états financiers et eu égard le coût lié à l'évaluation.

100. Il existe deux principaux modèles d'évaluation:

- (a) le modèle du coût historique ; et
- (b) le modèle de la valeur actuelle.

101. Les normes des comptes publics peuvent prévoir d'autres mesures des éléments des états financiers telles que la valeur symbolique ou la valeur globale, ou autres et ce en décrivant les circonstances particulières justifiant l'utilisation de telles mesures.

Evaluation des actifs

Coût historique

102. Le coût historique d'un actif est la contrepartie monétaire ou non monétaire nécessaire pour l'obtention du contrôle de cet actif.

103. Selon ce modèle, un actif est initialement comptabilisé à son coût historique. A chaque date de clôture, ce coût est réparti en charges sous forme d'amortissement pour les actifs dont le potentiel de service ou les avantages économiques futurs sont consommés au cours de leur durée d'utilité.

104. Le modèle du coût historique prévoit que la valeur d'un actif peut être réduite en comptabilisant les dépréciations. La dépréciation est une perte réversible du potentiel de service ou de la capacité de générer des avantages économiques fournis par un actif, en raison de changements non liés à leur consommation mais plutôt à la survenance de circonstances ou d'événements exceptionnels.

105. A l'inverse, la valeur d'un actif peut être augmentée pour tenir compte du coût des ajouts et des améliorations de nature à augmenter les avantages économiques futurs ou le potentiel de service.

106. Le modèle du coût historique suppose que la valeur d'un actif n'est pas modifiée pour refléter les variations de prix ou l'augmentation de la valeur de l'actif.

Valeur actuelle

107. Les mesures établies selon le modèle de la valeur actuelle reflètent le contexte économique à la date de clôture de la période comptable.

108. Selon le modèle de la valeur actuelle, un actif peut être évalué à :

- la juste valeur, ou
- la valeur d'utilité.

109. La juste valeur est déterminée, notamment, en se référant à la valeur de marché, au prix de cession net ou à l'une des approches du coût de remplacement.

(a) Valeur de marché

110. La valeur de marché est la valeur pour laquelle un actif peut être échangé entre parties bien informées et consentantes, dans des conditions de concurrence normale.

111. La valeur de marché fournit des informations utiles puisqu'elle reflète fidèlement la valeur de l'actif lorsqu'elle est déterminée sur un marché ouvert, actif et ordonné.

112. Un marché ouvert, actif et ordonné présente les caractéristiques suivantes :

- l'absence d'obstacles qui empêchent l'entité de négocier sur le marché ;
- l'existence d'une fréquence et d'un volume de transactions suffisants pour fournir des informations sur les prix ; et
- l'existence de nombreux acheteurs et vendeurs bien informés agissant sans contraintes, dans des conditions de concurrence normale, ce qui garantit la justesse dans la détermination des prix.

(b) Prix de cession net

113. Le prix de cession net est le montant que l'entité du secteur public peut obtenir de la vente de l'actif, après déduction des coûts de vente.

(c) Coût de remplacement

114. Le coût de remplacement est le coût le plus économique nécessaire pour que l'entité du secteur public puisse remplacer un actif, y compris éventuellement le montant que l'entité recevra de sa cession à la fin de sa durée d'utilité.

115. Le coût de remplacement comprend tous les coûts qui seraient nécessairement encourus dans le remplacement de l'actif.

116. Il est prévu plusieurs approches pour déterminer le coût de remplacement telles que le coût de remplacement net d'amortissement et le coût de remplacement net des frais de remise en état.

(d) Valeur d'utilité

117. La valeur d'utilité est la valeur actuelle du potentiel de service restant de l'actif ou de sa capacité de générer des avantages économiques si l'entité du secteur public continue de l'utiliser majorée de la valeur actuelle du montant net que l'entité recevra de sa cession à la fin de sa durée d'utilité.

Evaluation des passifs

118. Un passif est généralement évalué, lors de sa comptabilisation initiale et à la date de clôture, à la valeur estimée de la sortie de ressources nécessaires à l'extinction de l'obligation, avec ou sans actualisation.

119. Les méthodes suivantes sont utilisées pour évaluer un passif:

- (a) Le coût historique ;
- (b) Le coût d'exécution ;
- (c) La valeur de marché ;
- (d) Le coût de libération ; et
- (e) Le coût de prise en charge

(a) Coût historique

120. Le coût historique d'un passif est la contrepartie reçue pour assumer une obligation, qui est la trésorerie ou les équivalents de trésorerie, ou la valeur de toute autre contrepartie reçue au moment où le passif est engagé.

121. Selon le modèle du coût historique, les valeurs initiales sont ajustées pour tenir compte notamment des primes et des décotes à l'émission ou des primes de remboursement.

(b) Coût d'exécution

122. Le coût d'exécution est le coût minimum que l'entité du secteur public engagera pour remplir les obligations que représente le passif.

(c) Valeur de marché

123. La valeur de marché d'un passif est le montant pour lequel un passif pourrait être éteint entre des parties bien informées et consentantes, dans des conditions de concurrence normale.

(d) Coût de libération

124. Le coût de libération désigne le montant nécessaire pour l'extinction immédiate de l'obligation. Le coût de libération est le montant que le créancier acceptera en règlement de ses créances ou le montant qu'un tiers exige pour accepter le transfert du passif de l'entité du secteur public.

(e) Coût de prise en charge

125. Le coût de prise en charge est le terme utilisé pour les passifs par référence au même concept que le coût de remplacement utilisé pour les actifs. Le coût de prise en charge est le montant que l'entité du secteur public accepterait pour assumer un passif existant.

Evaluation d'une charge et d'un produit

126. Une charge est évaluée comme l'augmentation du passif ou la diminution de l'actif dont elle est la contrepartie.

127. Un produit est évalué comme l'augmentation de l'actif ou la diminution du passif dont il est la contrepartie.